



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

MATHEUS RYAN DE FREITAS MARINHO

**AUDITORIA TRIBUTÁRIA: PRESUNÇÕES LEGAIS ACERCA DOS EFEITOS DO
CAIXA FICTÍCIO**

**JOÃO PESSOA
2020**

MATHEUS RYAN DE FREITAS MARINHO

**AUDITORIA TRIBUTÁRIA: PRESUNÇÕES LEGAIS ACERCA DOS EFEITOS DO
CAIXA FICTÍCIO**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Mateus Alexandre Costa Dos Santos

JOÃO PESSOA
2020

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

M338a Marinho, Matheus Ryan de Freitas.

AUDITORIA TRIBUTÁRIA: PRESUNÇÕES LEGAIS ACERCA DOS
EFEITOS DO CAIXA FICTÍCIO / Matheus Ryan de Freitas
Marinho. - João Pessoa, 2020.

44 f.

Orientação: Mateus Alexandre Costa Dos Santos.
Monografia (Graduação) - UFPB/CCSA.

1. Auditoria tributária. 2. Caixa fictício. 3.
Presunção legal. I. Santos, Mateus Alexandre Costa Dos.
II. Título.

UFPB/BC

MATHEUS RYAN DE FREITAS MARINHO

**AUDITORIA TRIBUTÁRIA: PRESUNÇÕES LEGAIS ACERCA DOS EFEITOS DO
CAIXA FICTÍCIO**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do TCC em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.

BANCA EXAMINADORA

Presidente: Professor Dr. Mateus Alexandre Costa Dos Santos (Orientador).
Instituição: UFPB

Membro: Professora Ma. Mirza Cunha Saraiva (Membro).
Instituição: UFPB

Membro: Professora Dra. Karla Katiuscia Nóbrega Almeida (Membro).
Instituição: UFPB

João Pessoa, 31 de março de 2020.

AGRADECIMENTOS

Quero agradecer inicialmente a Deus por ter me dado forças para continuar, e também por ter abençoado as viagens diárias para as aulas.

Aos meus pais por todo o apoio dado desde sempre e ainda mais quando optei por este curso, assim como toda a família por depositar confiança em mim e por proporcionar imensa alegria sempre que nos reunimos, muitas vezes me fazendo recarregar energias.

A minha namorada, Maria Helena, por todo o apoio durante toda a graduação, dando sempre forças, muitas vezes virando noites estudando junto.

Ao meu Orientador pelos direcionamentos dados durante a elaboração do trabalho e pelo empenho em todas as cadeiras do curso que tive a honra de tê-lo como discente.

Por último, mas não menos importante, aos amigos que adquiri durante o curso, agradeço a todos da turma, em especial os amigos mais próximos que tive comigo desde o início do curso, Plínio, Aluizio, Allan, Nahuan, Cláudio e Fabrício.

RESUMO

O caixa geral das empresas pode facilmente ser representado de forma indevida, seja em razão do desrespeito às normas contábeis, seja pela mera ausência de controles das operações realizadas ou pela ocorrência de fraudes. No âmbito tributário, esses problemas podem indicar a ocorrência de omissão de receitas, por isso, a legislação tributária dispõe de presunções legais que levam em consideração inconsistências na conta caixa para caracterizar essa infração tributária. Diante disso, a presente pesquisa teve como objetivo identificar as causas e os efeitos do caixa fictício na ótica da legislação tributária, por meio de suas presunções legais. Para tanto, a fundamentação teórica buscou reunir informações suficientes para atingir o objetivo, além de elencar presunções legais ligadas às disponibilidades. Em vista do estudado e das Leis já relacionadas, foram buscadas situações concretas envolvendo esses casos, de forma a confirmar variadas situações encontradas na auditoria das disponibilidades que podem acarretar em punições para a empresa, e logo constatar que devido a esses vários problemas têm-se a necessidade de frisar a importância desse subgrupo tanto na ótica dos agentes fiscalizadores, quanto dos contadores que elaboram as demonstrações, pois os efeitos na ótica da legislação tributária por meio de presunções legais são as multas e juros, e isto pode trazer problemas financeiros para a empresa.

Palavras-chave: Auditoria Fiscal. Caixa Fictício. Disponibilidades. Presunção Legal.

ABSTRACT

The company general cashier may easily be misrepresented, in reason of disregard for accounting standards, or for the mere absence of accounting controls from operations or the occurrence of fraud. In the tax sphere, these problems may indicate omission of revenue, therefore, the tax legislation has legal presumptions that take into account inconsistencies in the cash account to characterize this tax infraction. Thus, the present research aimed to identify causes and effects of fictitious cash account from the perspective of tax legislation, through it legal presumptions. Therefore, the theoretical foundation collected information to gather enough information to achieve the objective, in addition to listing some legal presumptions related to availability. In view of the introduced and the listed laws, some real situations were found to confirm the big variety of situations about this theme that may cause penalty for the company, and soon realize that due to these virious problems there is a need to emphasize the importance of this subgroup both for tax audit, and for the accountants, since the effects of the tax legislation through legal presumptions are fines and interest and this may generate financial problems.

Keywords: Tax Audit. Fictitious Cash. Availabilities. Legal Presumptions.

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	8
1.1	PROBLEMA DE PESQUISA	9
1.2	OBJETIVO	9
1.2.1	Objetivo Geral	9
1.2.2	Objetivo Específico	9
1.3	JUSTIFICATIVA	10
2.	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	12
2.1	INFORMAÇÕES CONTÁBEIS	12
2.1.1	Escrituração Contábil	13
2.1.2	Demonstrações Contábeis	15
2.2	AUDITORIA CONTÁBIL E AUDITORIA FISCAL	16
2.2.1	Auditoria de Caixa e Equivalentes de Caixa (Disponibilidades)	18
2.2.2	Caixa Fictício (Irreal)	20
2.3	PRESUNÇÕES LEGAIS	21
2.3.1	Saldo Credor na Conta Caixa	21
2.3.2	Pagamentos Não Contabilizados	22
2.3.3	Suprimento de Numerário.....	23
2.3.4	Pagamento a Beneficiário não Identificado ou Sem Causa.....	23
2.3.5	Falta de Emissão de Notas Fiscais	24
2.4	ESTUDOS ANTERIORES	24
3.	METODOLOGIA	28
3.1	CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	28
3.2	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	28
4.	APRESENTAÇÃO DE SITUAÇÕES.....	32
4.1	SITUAÇÕES CONCRETAS	32
4.1.1	Situação I.....	32
4.1.2	Situação II.....	33
4.1.3	Situação III.....	34
4.1.4	Situação IV	35
4.1.5	Situação V	36
4.1.6	Situação VI	37
5.	CONSIDERAÇÕES FINAIS	39

REFERÊNCIAS41

1 INTRODUÇÃO

As demonstrações contábeis têm como objetivo prestar informações aos seus usuários através do registro de transações que ocorrem dentro do patrimônio da entidade. Dessa forma, seus usuários utilizam essa ferramenta para tomar decisões, e logo as informações contidas lá precisam estar corretas. Tendo em vista a vulnerabilidade dessas informações quanto à possibilidade de adulteração, existia a necessidade de algo que pudesse dar mais segurança às pessoas que se baseiam nos demonstrativos para tomar decisões, e assim nasceu a auditoria (ALMEIDA, 2017; CPC 00, 2011).

Com a separação entre propriedade e controle, bem como devido ao desenvolvimento do mercado de ações, a auditoria tornou-se cada vez mais necessária, pois os investidores têm interesse em conhecer bem as empresas que estão empregando dinheiro e as possibilidades de retorno, dessa forma eles se utilizam das demonstrações e usam o parecer de auditoria para servir como um atestado de veracidade da informação (MARTINS, 2007).

A auditoria baseia-se na conferência de processos e documentos para atestar a regularidade dos mesmos. No caso da auditoria contábil, a conferência tem por base os documentos produzidos pela contabilidade, e após isso feito, por meio de parecer, o auditor emite a opinião alegando estar tudo em conformidade com as leis e normas ou não concordando com algo dentro do que foi visto (ALMEIDA, 2017).

Seguindo a mesma linha, a auditoria tributária, também conhecida como auditoria fiscal, busca analisar as informações contábeis visando atestar a regularidade em função das leis que permeiam o cálculo dos tributos. Desse modo, havendo irregularidade, devem ser aplicadas as devidas presunções legais e consequentemente as punições (CREPALDI; CREPALDI, 2019).

As presunções legais se baseiam na aplicação da lei para determinados quadros e assim definem o que deve ser interpretado na observação do que foi disposto em lei. Portanto, a presunção legal se baseia em presumir que um fato ocorreu, a partir de um cenário apresentado mesmo sem a comprovação. Outra característica desta é quanto à inversão do ônus da prova.

Observando o que foi apresentado, é importante destacar a auditoria das disponibilidades, pois este é o ativo mais líquido da entidade e assim de difícil controle e fácil manejo, podendo ser fraldado, furtado, desviado, entre outras possibilidades,

com extrema facilidade. Portanto, essa conta é alvo de muitos erros e fraudes, sendo importante auditá-la para assegurar a sua regularidade (CREPALDI; CREPALDI, 2019; MARTINS, 2007).

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

O caixa geral das empresas pode facilmente ser utilizado de forma indevida, algumas vezes desrespeitando o as normas contábeis, outras por fraudes e algumas vezes são feitas contabilizações errôneas por falta até mesmo de documentação para confirmar a origem de determinada transação. Diante disto, existem infrações expressas em presunções legais que podem acarretar em multas altíssimas, devido à caracterização da omissão de receitas tributáveis. Além disso, inconsistências no caixa indicam problemas que, no longo prazo, podem comprometer a continuidade da empresa. Desta forma viu-se a necessidade de reunir situações que acarretariam essas punições e o que trata as leis e normas acerca disso, levando ao seguinte problema de pesquisa: Quais efeitos podem ser gerados por um caixa irreal no âmbito tributário, por meio da aplicação de presunções legais?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo geral

Identificar as causas e os efeitos do caixa fictício na ótica da legislação tributária, por meio de suas presunções legais.

1.2.2 Objetivos específicos

a) Apontar as devidas punições, por meio de presunções legais, em função das contabilizações equivocadas que levaram ao caixa fictício.

b) Evidenciar a visibilidade diante das fiscalizações por meio da auditoria fiscal das disponibilidades.

c) Expor situações demonstrativas que acarretam ou podem vir a acarretar problemas na contabilização no caixa geral, que geram distorções.

1.3 JUSTIFICATIVA

O tema em questão envolve aspectos relacionados às falhas e aos desafios encontrados na rotina de elaboração das demonstrações contábeis, tendo em vista o complexo sistema tributário brasileiro, a enorme quantidade de tributos, as frequentes mudanças, e também a cultura da falta de organização de parte das empresas brasileiras, principalmente as de menor porte. Portanto, este estudo busca enaltecer a importância de um bom trabalho de contabilidade feito conforme as leis e normas, tendo em vista as punições previstas em lei, além da qualidade do serviço prestado aos usuários da informação.

Nesse sentido, conforme argumenta Crepaldi e Crepaldi (2015, p. 1), tem-se que “a carga tributária representa um dos principais custos das empresas no Brasil.” Desta forma, deve-se ter uma forte preocupação voltada ao setor fiscal, tendo em vista que despesas não previstas (multas), podem acarretar em comprometimento do funcionamento de uma entidade. É necessário também frisar que, num sistema de grande complexidade como esse, existem diversas formas de tirar vantagem e, conseqüentemente, ter conhecimento adequado para gozar disso se faz fundamental.

As disponibilidades são sensíveis, e ocorrências a ela relacionadas como a exemplo do saldo credor de caixa e do suprimento de numerários sem comprovação, são consideradas indicativos da omissão de receitas tributáveis, no âmbito da legislação de diversos tributos, tais como, IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, ICMS e ISS. Desse modo, identificar irregularidades nesta conta, é fundamental para uma boa contabilidade e conseqüentemente repassar uma informação de qualidade para seus usuários. Além disso, por ser uma conta muito vulnerável, é muito visada quando ocorrem fiscalizações, podendo assim ser rapidamente identificada a irregularidade.

Estudos apontam que a administração e controle dos recursos financeiros das entidades, sobretudo as pequenas e médias, que são familiares e/ou de responsabilidade de poucos sócios, tendem a não separar adequadamente as contas pessoais das contas da empresa, em alguns casos há também a retirada de lucro adiantada e sem comprovação. Por exemplo, Sousa e Moura (2016), realizaram um estudo com empresas que compartilham dessas características e 57% dos entrevistados utilizavam recursos da empresa para pagar contas pessoais. Assim como Oliveira, *et al.* (2016), fizeram um estudo nessa mesma área que resultou em 55,56% dos entrevistados afirmando que misturam as contas pessoais com contas da

empresa.

Portanto, torna-se fundamental um rígido controle a fim de evitar falhas em planejamentos baseados pela contabilidade, obter imprevistos com multas e fazer a observação do controle quanto a funcionários que poderiam vir a desviar dinheiro do caixa.

O estudo se propõe relevante para sociedade em geral pelo fato da demonstração de situações em que práticas empresariais da administração que acarretam em desembolsos não previstos e por conseguinte podem afetar o financeiro da firma e logo o de seus sócios. Como foi apontado no estudo anteriormente citado, este estudo tem bastante relevância para empresários que não fazem a separação de contas e entre outras práticas que podem passar despercebidas. Outro ponto pertinente é na visão dos contadores quanto a orientação de seus clientes para evitar situações problemáticas, e em casos mais extremos, perder rendimentos e ter a imagem depreciada, justificada falta de zelo por não fazer recomendações na prestação dos seus serviços.

Dentre os estudos anteriores relacionados, este se diferencia por, além de tratar de situações concretas, ainda buscou as presunções legais que permeiam cada cenário exposto, contribuindo para melhor entendimento sobre o que uma fiscalização pode visualizar de irregularidade nas disponibilidades e dessa forma conscientizar o leitor sobre procedimentos que não devem ser feitos, e se assim insistir em fazê-lo, estar ciente do que pode suceder.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este tópico tem como objetivo fazer um apanhado teórico das necessidades da pesquisa, trazendo conceitos de Auditoria Contábil e Fiscal, além de diversas abordagens sobre o tema em questão, auxiliando para o desenvolvimento e entendimento da pesquisa.

2.1 INFORMAÇÕES CONTÁBEIS

Diariamente, todos os seres humanos são obrigados a tomar decisões, sejam elas das mais simples para as mais complexas e com maiores reações. Para cada decisão tomada, haverá uma reação e uma consequência, portanto seria interessante saber em que iria resultar tal decisão. Para se aproximar melhor da previsão do resultado de uma ação, é preciso reunir informações sobre as opções de decisão para que se tome a melhor das alternativas (GOMES; GOMES, 2019).

Seguindo assim, as empresas são formadas por seres humanos e estes são obrigados a fazer escolhas, e logo essas escolhas gerarão impactos à entidade. As decisões em sua maioria, vêm dos altos cargos da empresa, os cargos de administração, pois estes manejam os recursos financeiros e humanos da entidade. E para dá-los suporte, existe a contabilidade.

A contabilidade deve servir à maioria dos seus usuários, apesar de alguns grupos terem necessidades informacionais diferentes, e não ser construída de forma a atender apenas a um determinado usuário, sendo assim registrada de forma fidedigna e com eventos relevantes (RIOS; MARION, 2017).

Na contabilidade, pode-se alegar que seu objetivo é prestar informações aos interessados, e que essas possam ser importantes para que sejam usadas como base na tomada decisão. Para Faria, Iudícibus e Marion (2017, p. 35),

O objetivo da Contabilidade pode ser estabelecido como sendo o de fornecer informação estruturada de natureza econômica, financeira e, subsidiariamente, física, de produtividade e social, aos usuários internos e externos à entidade objeto da Contabilidade.

Isto posto, a Informação Contábil abrange grande parte das informações

relevantes a serem apresentadas aos seus usuários, e assim afetam na sua decisão. Além disso, a não apresentação de determinadas informações pode também afetar a decisão. Segundo Faria, Iudícibus e Marion (2017, p. 38), “[...] a informação contábil estruturada, fidedigna, tempestiva e completa pode ser a diferença entre o sucesso e o fracasso da organização.” Então é oportuno ressaltar a influência e o poder que existe neste assunto do ponto de vista de todos os usuários da informação, principalmente os gestores.

Uma área dentro da contabilidade, específica e mais voltada para gerar informações relevantes aos usuários internos é a Contabilidade Gerencial, essa que utiliza de informações financeiras e não financeiras, produzindo relatórios de forma organizada para facilitar o entendimento. Enquanto a Contabilidade Financeira está voltada ao registro de eventos passados, a Contabilidade Gerencial está voltada para a produção de previsões e planejamentos, visando o futuro (GARRISON; NOREEN; BREWER; 2013).

Então, em virtude do que foi mencionado, pode-se concluir que nas informações contábeis, encontra-se a maioria do conhecimento necessário para a prosperidade de uma entidade, sendo assim, ferramenta imprescindível para uma gestão sólida e progressiva.

2.1.1 Escrituração Contábil

A Escrituração Contábil é parte fundamental do processo de elaboração das demonstrações, pois é a partir dela que as demonstrações serão feitas. Esta técnica deve ser realizada de acordo com as práticas contábeis brasileiras, assim como informa a Instrução Técnica Geral (ITG) 2000 R1 (2014).

A Lei 10406/2002, no Artigo 1.179, expõe a respeito da obrigatoriedade de manter a Escrituração por parte das empresas, e assim consta que:

O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Considerando que a Lei trata da Escrituração Contábil, no seu Capítulo IV,

também cita a respeito da execução da mesma, assim como a ITG 2000 R1 (2014) menciona que esta deve ser executada seguindo as características:

- a) em idioma e em moeda corrente nacionais;
- b) em forma contábil;
- c) em ordem cronológica de dia, mês e ano;
- d) com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras ou emendas;
- e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis.

Observa-se que a forma de execução além de ser obrigatória, nela se registram todos os fatos que irão impactar no patrimônio da entidade e a partir daí são estruturadas as demonstrações. Logo é de extrema importância que os registros estejam corretos, pois é por eles que também irá acontecer o registro de todas as entradas e saídas das disponibilidades, sendo assim, é um poderoso instrumento para poder rastrear erros e fraudes (ATTIE, 2018).

A técnica de escrituração desenvolvida é sólida e projetada para que seja feita da forma correta, utilizando-se do método das partidas dobradas, em caso de uma tentativa de fraude, irá gerar a alteração na contabilidade, por meio do qual é possível rastrear por onde se iniciou o problema. O auditor, em observação à técnica, pode deduzir a origem do problema por correlação com as informações obtidas (ATTIE, 2018).

Com o advento das tecnologias atuais no ramo da contabilidade, houve uma enorme mudança na quantidade de informações apresentadas e viu-se a necessidade de melhorar a forma de apresentá-las. Considerando isso, o governo brasileiro modernizou sua forma de recebê-las e fiscaliza-las. Para isso, implementou, através do Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que é o programa responsável por receber as obrigações acessórias advindas da contabilidade no meio digital, esta utiliza-se do uso do certificado digital para garantir sua validade jurídica (BRASIL, 2019).

No Sistema SPED, existem as ramificações para a entrega específica de cada obrigação, que estão divididas em vários programas, dentre os principais são: Escrituração Contábil Digital (ECD), Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e Escrituração Fiscal Digital (EFD).

De acordo com o site do SPED, a ECD, que trata da entrega da Escrituração Contábil propriamente dita, está regulada através da Instrução Normativa (IN) da Receita Federal do Brasil (RFB) 1774 (2017). Na citada IN, constam todas as obrigações a serem entregues por meio desse veículo, a exemplo do Livro Diário e Livro Razão.

O projeto SPED visa melhorar não somente a forma de entrega das informações, mas contando com os seus diversos programas, busca melhorar a transparência e a prevenção de alterações. Pois através das diversas informações recebidas, estes programas cruzam informações entre si, e com isso conseguem identificar divergências com mais facilidade, melhorando assim o processo de fiscalização e consequentemente de transparência das empresas.

Por assim exposto, em razão das novas tecnologias, o contador agora adquiriu a capacidade de escriturar uma quantidade de informação muito maior que conseguia há 20 anos, e com isso, foi possível também detalhar mais os dados, e assim obtendo cada vez mais transparência com o governo.

2.1.2 Demonstrações Contábeis

As demonstrações dizem respeito aos relatórios estruturados que a contabilidade faz uso para expressar as informações sobre a entidade na qual está encarregada, elas são feitas através do uso da escrituração contábil. Para isso o CPC 26 R1 (2011), define que:

Demonstrações contábeis de propósito geral (referidas simplesmente como demonstrações contábeis) são aquelas cujo propósito reside no atendimento das necessidades informacionais de usuários externos que não se encontram em condições de requerer relatórios especificamente planejados para atender às suas necessidades peculiares.

Dessa maneira, para atender as necessidades dos seus usuários, é preciso que a informação contida nesses relatórios seja boa e para isso, o CPC 00 R1 (2011) menciona algumas características, fundamentais e de melhoria, que lastreiam a forma de considerar como uma boa característica. Algo que essas características buscam evidenciar é o fato da informação ser fiel à realidade. Para o CPC 00 R1 (2011), as

características fundamentais são: Representação Fidedigna e a Relevância. E as características de melhoria são: Comparabilidade, Verificabilidade, Tempestividade e Compreensibilidade.

As principais demonstrações são elencadas por Faria, Iudícibus e Marion (2017 p. 36)

Para os usuários externos temos as tradicionais demonstrações contábeis como o Balanço Patrimonial (posição das contas num determinado momento), Demonstração de Resultado do Exercício (uma demonstração de fluxos econômicos), Demonstração dos Fluxos de Caixa (demonstrações de fluxos financeiros), Demonstração do Valor Adicionado e outras.

Cada um desses relatórios, tem um tipo de informação mais detalhada para um contexto diferente, por exemplo, o Balanço Patrimonial, demonstra todos os direitos, bens e dívidas da empresa, de forma estática. Enquanto a Demonstração do Resultado do Exercício expõe a visão da variação do Patrimônio Líquido (IUDÍCIBUS, 2017).

Assim o conjunto de relatórios contábeis, reúne diferentes tipos de informação, sendo estática ou dinâmica, e sendo adaptável às mais distintas necessidades, visando atender à maioria dos usuários (IUDÍCIBUS, 2017).

Utilizando estes relatórios, é possível fazer uma análise dos dados e mensurar índices de liquidez, rentabilidade e endividamento. Através dos índices, tem-se uma melhor noção sobre como a entidade está no momento e pode facilmente identificar se esta entidade se encontra em um momento ruim (IUDÍCIBUS, 2017).

Destaca-se também o uso das demonstrações e da escrituração contábil para com o governo, pois é através da contabilidade que se fazem os cálculos dos tributos, sempre que há uma fiscalização, ela se procede entre a contabilidade e a verificação dos dados contidos nela, como contagem de estoque, verificação das disponibilidades, etc. Dessa maneira, existem várias utilidades, dentre estas, ter confiabilidade o suficiente para ser o parâmetro que define os valores de arrecadação dos tributos de todas as entidades (CREPALDI; CREPALDI, 2019).

2.2 AUDITORIA CONTÁBIL E AUDITORIA FISCAL

Ambas auditorias, contábil e fiscal, partem do mesmo princípio que é a análise das informações geradas na contabilidade, visando a confirmação da regularidade ou a descoberta de irregularidades, entretanto têm objetivos diferentes, procuram por irregularidades com maior enfoque em diferentes leis e normas (CREPALDI; CREPALDI, 2019).

Auditoria Contábil é para Attie (2011, p. 5) “A auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado. ” Sendo assim, seguindo o raciocínio, Attie (2011, p. 5) escreve a respeito do que é utilizado nos testes feitos, para isso devem ser consideradas todas as informações contidas nas demonstrações e os eventos ocorridos para que ocorressem os registros, logo devem ser analisados os livros e registros, os controles internos e tudo que tenha influência sobre o que foi registrado. Ainda sobre o objeto de análise, segundo Crepaldi e Crepaldi (2015, p. 2) “A auditoria não se prende apenas a fatores relacionados à contabilidade, mas se estende a todos os segmentos da empresa que geram informações para a contabilidade [...]”.

Para atrair investidores e por ser obrigatório, as empresas listadas na bolsa de valores, costumeiramente contratam o serviço de auditoria, com o propósito de confirmar o que foi passado nos seus relatórios e conseqüentemente, com uma boa confiança, os investidores veem com bons olhos o que foi apresentado pela empresa. Esta mesma situação pode ocorrer em um ambiente de negociação para aquisição ou venda de uma empresa (ALMEIDA, 2017).

Já a auditoria fiscal, conforme citado, é uma especialização da contabilidade e conseqüentemente utiliza das informações contábeis para a atingir seu objetivo, que, segundo Crepaldi e Crepaldi (2015, p. 1) “ A auditoria fiscal [...], tem como objetivo principal analisar se todas as obrigações tributárias estão sendo seguidas corretamente por uma empresa. ” Ainda sobre o objetivo e frisando a abrangência do mesmo, Crepaldi e Crepaldi (2015, p. 17) explicam que, “A auditoria fiscal, que abrange o exame de legalidade dos fatos patrimoniais em face das obrigações tributárias, trabalhistas e sociais [...] ”.

Não obstante do exposto, em relação ao objetivo das auditorias fiscal e contábil, se estendem da mesma maneira quanto às disponibilidades. A auditoria destas tem por objetivo detectar a veracidade das informações sobre esta, e após isso feito, a fiscal ainda trabalha voltada à averiguação das receitas tributáveis, enquanto

a auditoria contábil se atém apenas à fidedignidade da informação (ALMEIDA, 2017).

Durante fiscalizações, esta técnica é utilizada para achar irregularidades. O processo se encontra mais moderno, iniciando-se pelo cruzamento dos dados via SPED, utilizando um software específico, e através deste consegue fazer uma primeira procura por irregularidades. Todavia, o processo de fiscalização presencial não é dispensado, uma vez que essa primeira parte serve como um filtro, para identificar entidades mais propensas a ter problemas.

Um aspecto interessante sobre a auditoria fiscal, é que por ser normalmente utilizada pelo Estado, os auditores contratados são selecionados por meio de concurso, no entanto não existe nenhuma exigência de formação profissional específica para que seja nomeado auditor fiscal, desse modo é pode-se encontrar auditores formados em engenharia, direito e outras profissões. O interessante dessa informação, é ressaltar que a auditoria é considerada uma área da contabilidade e que para o desempenho das atividades de auditoria, é inevitável ter conhecimentos de contabilidade, visto que utiliza dela para atestar irregularidades.

Isto posto, a auditoria fiscal e tributária, está voltada para a descoberta de irregularidades fiscais, sendo utilizada para corrigir erros ou servindo como prova para aplicação de procedimentos de punição em caso de irregularidades. Visto que na primeira forma de utilização citada, seria de responsabilidade interna ou externa e a segunda forma seria de uso do órgão fiscalizador e detentor dos tributos que se encontram inadimplentes (CREPALDI; CREPALDI, 2019).

2.2.1 Auditoria de Caixa e Equivalentes de Caixa (Disponibilidades)

As disponibilidades abrangem não somente a conta caixa mas também os itens monetários semelhantes, como banco conta movimento, aplicações financeiras de curtíssimo prazo, além de valores que possam ser convertidos em caixa sem que tenham riscos significantes. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), por meio do Pronunciamento Técnico CPC 03 R2 (2010), afirma que a definição de caixa é: “Caixa compreende numerário em espécie e depósitos bancários disponíveis. ”. E a definição de Equivalentes de Caixa, também de acordo com o CPC 03 R2 (2010), é: “Equivalentes de caixa são aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são prontamente conversíveis em montante conhecido de caixa e que estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor. ”

Para Attie (2011, p. 349),

1. Disponibilidade são recursos de propriedades da entidade, representadas por caixa e equivalentes de caixa, à disposição para uso imediato e irrestrito.
2. Caixa ou equivalente de caixa: na movimentação dos recursos financeiros, incluem-se não somente saldo de moeda em caixa ou depósito em conta bancária, mas, também, outros tipos de contas que tenham as mesmas características de liquidez e de disponibilidade imediata. Como equivalentes de caixa, devem ser consideradas as aplicações financeiras com características de liquidez imediata.

Dessa forma, tendo definido o que são disponibilidades, caixa e equivalentes de caixa, tem-se a questão de qual a finalidade de auditar a essas contas. Para isso Attie (2011, p. 349) define que as finalidades das mesmas são:

- a) determinar sua existência, que poderá estar na empresa, em bancos ou com terceiros;
- b) determinar se é pertencente à empresa;
- c) determinar se foram utilizados os princípios de contabilidade;
- d) determinar a existência de restrições de uso ou de vinculações em garantia; e
- e) determinar se está corretamente classificado no balanço patrimonial e se as divulgações cabíveis foram expostas por notas explicativas.

As disponibilidades demonstram sua importância dentro do cenário estatal, visto que para empresas do Lucro Presumido, fica permitida a apresentação do Livro Caixa, desobrigando a entidade de apresentar a contabilidade para fins da ECF. Em vista disso, pode-se considerar suficiente para a análise da Receita, ter apenas o livro que representa a movimentação contida nas disponibilidades para fins de cruzamento de dados e avaliação de sonegação de receita, retirada de recurso indevida, etc (BRASIL, 1995).

Vale ressaltar ainda que apesar da não obrigação da apresentação, por parte das entidades tributadas pelo Lucro Presumido, dos livros contábeis, para fins fiscais, essas ainda ficam obrigadas a manter a contabilidade por força da Lei 10.406 de 2002, Artigo 1179 (BRASIL, 2002).

Lemos (2000), considerando a importância do caixa na auditoria fiscal, comparou a conta caixa e as transações feitas por fora da contabilidade, como um

iceberg, uma vez que as receitas e despesas da entidade, uma hora passaram ou passarão pelo caixa, encontrar algo irregular ou suspeito, pode revelar a “ponta do *iceberg*” e isso levaria a um ambiente de maior desconfiança e conseqüentemente, faria o auditor realizar mais testes afim de encontrar os problemas.

Martins (2007) afirma a importância desta conta para os trabalhos de auditoria, sendo esta a de pronta liquidez no balanço e por isso a mais suscetível a utilizações indevidas, por conta desse mesmo motivo é também a que mais chama atenção em fiscalizações e auditorias.

Dado o exposto, percebe-se que a etapa de auditar as disponibilidades é de grande importância na detecção de problemas, visto que num caso de omissão de receitas, ou omissão de pagamento de dividendos, uma hora esse valor será obrigado a passar pelo caixa, e o saldo contido refletirá isso. Dessa forma é uma conta em que tem muita movimentação e a maioria das movimentações passa por ela, merecendo assim uma atenção especial, pois poderá ser uma ferramenta consistente para o sucesso de uma auditoria.

2.2.2 Caixa Fictício (Irreal)

Basicamente, a principal constatação que indica a ocorrência de infrações tributárias é a existência de um caixa fictício ou caixa irreal, situação esta que ocorre quando a entidade registra de forma errônea ou deixa de registrar uma movimentação nesta conta e isso o transforma em um saldo diferente do que realmente existe, e assim se intitula dessa forma. Portanto, tendo em vista as definições que apresentam o CPC 00 R1 (2011) sobre a qualidade da informação, além dos seus efeitos tributários, essa prática também fere as características fundamentais da informação pois não demonstra o numerário realmente existente no caixa.

Sendo assim, com uma informação apresentada não fidedignamente, no sistema das partidas dobradas, deverá a contrapartida ser também contabilizada, ou deixar de ser contabilizada, e isso poderá impactar em outras partes das Demonstrações Contábeis, perdendo a utilidade da informação (ATTIE, 2018; CPC 00, 2011).

Desta forma, observa-se que quando o órgão responsável pela arrecadação vai calcular os tributos devidos pela empresa, utiliza-se da contabilidade, ou seja, se esta serve como base para a arrecadação, uma vez que esteja errada, poderá haver

também alteração no valor dos tributos. Assim, quando vista uma irregularidade dessas, o órgão interessado, abre uma auditoria tributária para apurar a diferença, aplicar as devidas multas e o valor faltante.

É importante salientar que o caixa fictício vai resultar em um montante de tributação diferente, conforme o regime de tributação sob o qual a empresa estiver submetida em cada um desses regimes, dado que utilizam-se de técnicas diferentes para a apuração de cada imposto. Por exemplo, a apuração do IRPJ e da CSLL no Simples Nacional utiliza uma estimativa feita através de um cálculo da alíquota, apurada de acordo com a receita bruta, já o Lucro Real utiliza como base o lucro contábil e faz ajustes para anular alguns efeitos que o âmbito tributário exige e a partir daí é feito o cálculo dos tributos (IRPJ e CSLL). Enquanto no Lucro Presumido, é feita a aplicação de uma porcentagem que representa a presunção de lucro e assim, obtido o Lucro Presumido da empresa, sobre o qual são calculados os tributos (IRPJ e CSLL).

2.3 PRESUNÇÕES LEGAIS

As presunções legais são hipóteses previstas em lei que, se verificadas, presumem a ocorrência de um determinado fato. No âmbito do direito tributário, especificamente no que se refere às presunções de omissão de receita, tem-se que a verificação de uma hipótese de presunção indica a ocorrência da omissão de receitas.

A característica principal das presunções legais é que invertem o ônus da prova, ou seja, é o contribuinte que deve provar que não ocorreu a omissão de receitas verificada, de forma presumida, pelo fisco.

A seguir serão apresentadas as principais presunções legais de omissão de receitas que envolvem a conta caixa.

2.3.1 Saldo Credor na Conta Caixa

O caixa de acordo com sua natureza contábil, tem saldo devedor, sendo assim, sempre que houver um débito nessa conta, haverá o seu aumento. Em se tratando de uma conta em que seu valor deve refletir exatamente o numerário em moeda física encontrado à disposição da empresa, presume-se que o valor mínimo que essa conta pode atingir é o valor zero. Todavia, é possível encontrar em algumas contabilidades, o valor dessa conta sendo credor (negativo). Em situações como essa,

qualquer pessoa que observe a contabilidade da entidade vai observar esse valor e questionar.

Então, da mesma forma que esse valor chama atenção, o fisco tende também a observar este valor. Como é uma situação extremamente incomum de acontecer, se não impossível, existe uma presunção legal que trata da mesma, sendo assim um procedimento imediato.

O saldo credor de caixa indica que a empresa fez pagamentos com recursos que não foram contabilizados, os quais, para a legislação tributária, advêm de receitas auferidas pela empresa mas que foram omitidas, isto é, não foram oferecidas à tributação.

Para este tipo de situação, conhecida também como estouro de caixa, a Lei 1.598/77, Art. 12, § 2º, dispõe que em caso de saldo credor no caixa, autoriza a presunção de omissão de receitas, ressalvado se o contribuinte provar a não ocorrência da omissão de receitas (BRASIL, 1977).

2.3.2 Pagamentos Não Contabilizados

A não contabilização de pagamentos irá gerar um aumento do caixa, e também deixará um valor mais alto no passivo, ou uma não diminuição no resultado da empresa. Isso pode refletir em obter lucros maiores e assim poder fazer uma maior distribuição de lucros. Pode também cobrir uma transação que entrou para o estoque da empresa, sem documentação e poderá sair também sem documentação, omitindo assim a receita. Ou ainda ter pago o valor com o dinheiro do caixa dois, evitando assim o estouro do caixa.

Aqui, também verifica-se que se o pagamento não foi contabilizado, o respectivo recurso utilizado para efetivá-lo também não teria sido. Neste caso, presume-se que tal recurso teria origem em receitas auferidas e não oferecidas à tributação. Por esta razão, vale salientar que, mesmo que a empresa possua saldo em caixa suficiente para suportar o pagamento, ter-se-á a constatação de omissão de receitas.

Para esse contexto, da forma que foi dada a presunção para o estouro do caixa, nos mesmos moldes foi feita a presunção de pagamentos não contabilizados. De acordo também com a Lei 1.598/77, Art. 12, § 2º, sendo assim considerado omissão de receitas o passivo mantido na contabilidade, quando o mesmo já foi pago.

2.3.3 Suprimento de Numerário

O suprimento de caixa é algo comum no dia a dia da empresa, visto que algumas vezes o valor em caixa se encontra baixo e existem contas a pagar num prazo que provavelmente não entrará dinheiro. Para resolver esse problema, deve ser feito um acréscimo (suprimento) de caixa, aumentando o numerário e suprimindo a necessidade de caixa naquele momento.

Essa prática é muito comum e do ponto de vista legal não há problema. Entretanto existem problemas quanto à origem dos recursos, pois algumas vezes, em uma situação de caixa 2, por exemplo, a entidade pode fazer o pagamento utilizando este recurso, uma vez que o recurso do caixa legal da empresa tenha acabado e precise imediatamente de reposição e para não gerar o estouro do caixa, a reposição seria feita pelo caixa 2, caracterizando suprimento de caixa de origem não comprovada. Alguns empresários justificam como um empréstimo à empresa, entretanto, não havendo a comprovação via transferência bancária ou cheque, poderá ser considerado inválido o argumento. Desse modo, a legislação tributária entende que a origem de tais recursos seria a obtenção de receitas não oferecidas à tributação.

Dessa forma, neste cenário, seria considerado omissão de receita por parte da empresa, nos termos da Lei 1.598/77, Art. 12, § 3º, e da Lei 1.648, de 1978, Art. 1º, inciso II.

2.3.4 Pagamento a Beneficiário não Identificado ou Sem Causa

A realização de pagamento em geral, faz parte da rotina de qualquer empresa, e na contabilidade, a rotina é escriturar esses pagamentos. Na escrituração, é feito a identificação dos pagamentos, tendo em conta que esta informação é produto para a prestação de contas para os seus usuários. Para que obtenha bons resultados, é interessante que a empresa tenha mais entradas de recursos que saídas, portanto deve haver motivos para cada saída de recursos. Uma vez que existem saídas de recursos desnecessárias, pode haver uma diminuição no lucro e, a depender do regime tributário, pode acontecer também a redução dos tributos a pagar.

Em vista disso, o Estado, interessado na arrecadação de recursos, exige que haja um motivo plausível para a saída de recursos da entidade. Além disso, os valores

destinados a beneficiários não identificados, dificultam a incidência do Imposto de Renda sobre a transação. Sendo assim, por meio da Lei 8.981/95, Art. 61, *caput*; os pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, fica sujeito à incidência de alíquota de 35% de Imposto de Renda na fonte, com ressalva para disposto em normas especiais. Dessa forma o Estado se resguarda quanto à evasão fiscal e garante a arrecadação para estas transações (BRASIL, 1995).

2.3.5 Falta de Emissão de Notas Fiscais

A nota fiscal é o documento que comprova a transação da mercadoria ou serviço de qualquer natureza. Portanto, essencial para a aferição de receitas. Com a nota fiscal eletrônica, facilitou ainda mais o processo de rastrear os serviços. Em caso de venda de mercadoria sem a devida emissão da nota fiscal, irá gerar uma diminuição no estoque real, e um aumento no caixa real da empresa, fazendo assim uma assimetria com os dados constantes na contabilidade, e logo abrindo brecha para numa possível fiscalização, ser encontrada a irregularidade.

Em vista disso, a Lei 8.846/94, Art. 2º, caracteriza como omissão de receitas, rendimentos ou ganhos de capital para fins de Imposto de Renda, proventos de qualquer natureza e contribuições sociais, que incidirem sobre o lucro e faturamento, a falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente. Pode caracterizar os mesmos efeitos para nota fiscal, recibo ou documento equivalente, que tenha sido gerado com valor abaixo do real valor negociado.

2.4 ESTUDOS ANTERIORES

No decorrer da pesquisa acerca do assunto, o tema abordado neste trabalho foi pouco explorado no âmbito da pesquisa acadêmica, entretanto existem trabalhos de áreas afins que colaboram para alguns tópicos expostos durante o trabalho, tendo em vista essas produções já existentes, este vem acrescentar a essas discussões.

Martins (2007), analisando como a auditoria das disponibilidades poderia detectar falhas de controle interno em uma instituição de ensino e, auxiliar seus gestores na tomada de decisões, concluiu que a auditoria contábil, utiliza de diversos testes e análise de documentos para conseguir detectar divergências nas disponibilidades, além de fazer cálculos, somas e inclusões em geral. Para Martins

(2007), devido ao alto grau de liquidez, as disponibilidades chamam atenção da auditoria e da fiscalização.

Já Reis e Chaves (2001) discorreram sobre como a auditoria fiscal contábil poderia identificar e inibir sonegação fiscal, sobretudo no caixa, e assim elenca formas de detecção por meio das técnicas de auditoria, bem como motivos que levam o caixa a se tornar irreal. As amostras utilizadas foram os dados coletados da Diretoria de Planejamento de Fiscalização referentes a autuações dos auditores da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Dentro destas autuações estão subdivididas as que foram utilizadas técnicas de auditoria do caixa.

Por meio da análise dos dados e do que foi apresentado, conclui-se que houve omissão de receita, porém a maioria desses pagou imediatamente, os que não o fizeram, não apresentaram motivos para não ter pago os impostos devidos. Ademais, completou que existem diversos problemas encontrados na auditoria do caixa, alguns, até o encerramento do estudo, ainda não tinham presunções legais para punições.

Lima *et al.* (2016), por meio de um estudo de caso em que efetuaram uma auditoria externa das disponibilidades de uma empresa farmacêutica, verificaram que foram encontradas algumas inconsistências durante a análise feita, mas que o estudo considerou não ser grave, pois não continham erros que causariam impactos na empresa, apenas impactos pessoais para o administrador. Entretanto a empresa não iria saber ao certo o quanto de lucro ou prejuízo a empresa obteve. O estudo também enalteceu o trabalho da auditoria, exibindo a questão de que a auditoria pode auxiliar na correção de erros e descobertas de fraudes, tendo em vista que quando descoberto algo do tipo, a auditoria avisa ao gestor para que sejam tomadas as devidas providências.

Morais (2014), fez um estudo voltado à análise da não segregação de contas entre pessoa física e jurídica, por meio de estudo de caso sobre uma micro empresa de calçados na cidade de Patos, na Paraíba. A pesquisa concluiu que não houve segregação de contas entre pessoa física e jurídica da empresa estudada e que isso afetou para a estagnação da empresa, falta de capital de giro, redução de lucro, entre outras.

Correia (2010), elaborou uma pesquisa voltada a prevenção e detecção de erros e fraudes no caixa, feita através de estudo de caso em uma empresa do ramo alimentício. O estudo atenta para falhas nos controles internos que acarretaram erros e fraudes no caixa da entidade e assim demonstra possíveis formas de evitar as

fraudes e erros e fortalecer os controles, mas ciente que não existe controle infalível.

Sousa e Moura (2016), em um estudo feito em empresas de pequeno porte na cidade de Três Lagoas, Mato Grosso do Sul, foram levantados questionamentos aos empresários quanto à forma que eles administram os recursos da entidade. O perfil das entidades era de empresa familiar, na qual o proprietário fazia a função de gerente/administrador e entre os vinte e três entrevistados, dezessete tem curso superior, sendo seis em administração, quatro em contabilidade e um em economia, que são cursos da área de finanças.

Os empresários foram questionados em alguns pontos, um deles foi sobre a utilização dos recursos financeiros da empresa para pagamento de contas pessoais, e o resultado foi que 57% dos entrevistados utilizavam recursos da empresa para pagamentos de contas pessoais, o que pode vir a ser um problema na hora da contabilização, tendo em vista que não é uma transação correta do ponto de vista legal e que as contas pessoais devem ser separadas das contas da empresa.

Uma outra pesquisa com o mesmo tema, feita por Oliveira, et al. (2016), buscou no ramo de empresas de materiais e construção na cidade de Manhuaçu, Minas Gerais, averiguar se estava sendo respeitado o princípio da entidade. Foram usadas empresas de pequeno porte, na qual a maioria era de sócio que fazia a função de gerente/administrador ou alguém da família fazia esta função. Dos indivíduos entrevistados, apenas 27,78% tinham ensino superior completo.

A pesquisa trouxe resultados que 55,56% dos sócios não retiram de acordo com o pró-labore e fazem retiradas de acordo com o lucro, 38,89% não fazem retirada de acordo com o pró-labore e não tem controle das suas retiradas. Quanto misturar contas pessoais com as da empresa, 55,56% dos empresários afirmaram fazer.

Favero e Trintin (2014), realizaram um estudo de caso sobre uma instituição sem fins lucrativos, intitulada de “Empresa ABC”, no qual procedeu uma auditoria sobre as disponibilidades da empresa, afim de ter a certificação do saldo das disponibilidades desta entidade.

Através da execução do trabalho de auditoria, o estudo percebeu que a empresa possui falhas nos controles internos, bem como falha na comunicação com a contabilidade. Em uma entrevista realizada com a administração da entidade, foi revelado que não existe praticamente nenhum controle quanto ao valor físico existente. Várias pessoas têm acesso ao dinheiro, apenas uma pessoa fica responsável pelos pagamentos e sem necessidade de autorização. Os recebimentos

do pessoal de marketing têm seu controle feito por meio de um simples papel com anotações, e não há contagem do valor e nem conferência com o valor que consta na contabilidade.

Objetivando demonstrar e evidenciar a importância da auditoria do caixa, Lemos (2000), realizou um estudo que expôs a importância dessa conta para a identificação de irregularidades na contabilidade. Ele ainda faz alusão a esta conta como um *iceberg*, uma vez que pode dar indícios de problemas bem maiores. Lemos conclui que é de grande importância para a auditoria fiscal ser dada atenção e cuidado ao analisar esta conta, visto que ela está envolvida praticamente com todo o movimento da empresa.

Por meio dos estudos apresentados, observou-se mais uma vez a importância das disponibilidades no cenário informacional e na auditoria fiscal e contábil, demonstrou ainda falhas que podem ocorrer nas disponibilidades em diversos casos, sendo tanto por falta de conhecimento quanto intencionalmente para se tirar alguma vantagem. Foram encontrados alguns estudos voltados a empresas de pequeno porte, com cultura de administração familiar, em que estas costumam ter uma probabilidade relativamente alta de não fazer a separação dos recursos da empresa com os recursos pessoais, acarretando problemas no caixa. Entretanto vale salientar que as empresas de maior porte não estão isentas dos mesmos casos observados. Foram apresentados até então estudos sobre formas de prevenção para situações de inconsistências na auditoria das disponibilidades, acrescentando ainda mais conhecimento para este estudo.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Esta pesquisa classificou-se, quanto à natureza, como uma pesquisa documental, abordada qualitativamente. Em relação ao significado de pesquisa aplicada Appolinário (2016, p. 32) define que, “pesquisa voltada para o desenvolvimento de novos processos ou produtos orientados para as necessidades de mercado.” Portanto, tendo em vista o conhecimento prático sobre as demandas de mercado em relação às multas geradas envolvendo o caixa e formas de prevenções na prática, serão abordadas questões de cunho da pesquisa aplicada.

Em relação aos procedimentos da pesquisa, esta foi caracterizada como pesquisa bibliográfica. Fachin (2017), definiu a este tipo de procedimento como um dos mais antigos e elementares, com registros históricos desde antes de Cristo. Assim, essa forma de pesquisa consiste em, através da leitura e organização do que foi lido, reunir informações que por fim devem levar o leitor à sua pesquisa, e com isso dá base para as demais pesquisas.

Já em relação ao objetivo, foi uma pesquisa exploratória. Para Freitas e Prodanov (2013, p. 51-52), tem-se uma pesquisa exploratória “[...] quando a pesquisa se encontra na fase preliminar, tem como finalidade proporcionar mais informações sobre o assunto que vamos investigar, possibilitando a sua definição e seu delineamento [...]”. Visto que existem estudos relacionados à área, esta busca mais informações a fim de tornar o assunto mais claro.

3.2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa foi procedida por meio de levantamento bibliográfico, coletando dados a fim de obter informações suficientes para demonstrar casos que existe caixa fictício, e assim inferir os efeitos daquela situação para fins de presunções legais no âmbito tributário.

Visando atingir uma quantidade considerável de recursos informacionais para a pesquisa, foram pesquisados livros, artigos científicos, publicações periódicas, notícias, sites oficiais do governo, leis e normas. E para reunir essas informações, foram utilizadas as seguintes plataformas: Plataforma CAPES, Scielo, Google

Acadêmico, Biblioteca Virtual da UFPB e a Plataforma de Pesquisa de Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Sendo assim, o material situava-se disponível *online*. Realizada a pesquisa e separação do material a fim de elencar as partes que interessam ao problema, em seguida foi feita uma leitura minuciosa visando agregar da melhor forma possível ao tema, obtendo melhores informações acerca dele.

O presente trabalho fundamentou-se com o objetivo de elencar situações concretas, nas quais demonstraram as ações realizadas que resultaram em uma distorção nas disponibilidades, bem como as presunções legais que foram e poderiam ter sido aplicadas em cada situação à luz da legislação tributária.

Por meio dos estudos feitos para fins da pesquisa, situações foram apresentadas em relação às presunções legais elencadas nos subitens derivados de estudos anteriores. Cada situação busca evidenciar circunstâncias que chegam a causar irregularidades e observar as presunções listadas, considerando contexto que podem acontecer na rotina dos profissionais que prestam serviços de contabilidade, a fim de enriquecer o conhecimento quanto às consequências e manter seus clientes cientes sobre as consequências.

Com o objetivo de constatar situações de risco para o contador e para empresa, no âmbito da fiscalização, por meio da auditoria tributária sob inconsistências atreladas ao caixa fictício, decorreram-se a reflexão, com base nas referências bibliográficas, de circunstâncias sobre as quais depararam-se ou podem se deparar com a aplicação de presunções legais acerca de manobras realizadas que geraram impactos no caixa geral.

Os cenários expostos derivaram de quatro Acórdãos do CARF, com situações reais em que foram aplicadas as leis previstas para cada uma destas. Para enriquecer a pesquisa, trouxera-se ainda mais dois quadros observados nos estudos anteriores relacionados, nos quais verificaram-se o estudo de caso para a constatação de irregularidades no caixa, todavia estas não tinham como finalidade do trabalho a constatação das punições legais que poderiam vir a ocorrer dentro do que foi verificado, e então este trabalho as usou para fins de exemplo. Portanto todas as situações evidenciadas são reais mas nas duas últimas supõe-se o que seria capaz de realizar-se em caso de fiscalização tributária.

O quadro 1 apresenta as situações concretas que serão objeto de análise.

QUADRO 1 – Situações, causas e efeitos contábeis e tributários

Situação	Causa	Efeito Contábil	Presunções Legais (Efeito Tributário)
I - Acórdão 1402-003.925	Origem de recursos não comprovada	Caixa negativo após sua reconstituição	Decreto 9.580 (RIR/2018), art. 293, inciso I; Decreto Lei 1.598, art 12, § 2º
II - Acórdão 1401-003.818	Contrato de mútuo com comprovação não aceitável	Identificação de entradas e saídas no caixa, sem causa ou a beneficiário não identificado	Decreto Lei, artigos 296, 299 e 674; Lei 8.981/95, Art. 6
III - Acórdão 1401-003.291	Recurso de origem não comprovada	Saldo credor de caixa na sua reconstituição	Decreto Lei 9.580, art. 293, inciso I; Lei 8.846/94, Art. 2º; Lei 1.598/77, Art. 12, § 3º
IV - Acórdão 1301-003.627	Recurso adicionado à entidade pelo sócio de origem não comprovada	Caixa negativo após sua reconstituição	Decreto Lei nº 1.598/77, art. 12, §3º; Decreto Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II
V - Estudo de Caso, Oliveira et al. (2016)	Mistura de Contas entre pessoa física e jurídica	Pagamentos a beneficiários não ou identificados sem causa	Lei 8.981/95, Art. 61
VI - Estudo de Caso	Mistura de Contas entre pessoa física e jurídica	Pagamentos a beneficiários não ou identificados sem causa	Lei 8.981/95, Art. 62

Fonte: Elaboração própria (2019)

Por meio do quadro é possível visualizar mais resumidamente e ter uma melhor visão geral sobre o que fora exibido, bem como tem da variação nas causas, mesmo na situação em que o quadro aparenta estar com uma causa igual a outra, no caso das situações V e VI, estes podem ter diversos motivos que originaram tal irregularidade, pois apresentam motivo amplo onde os trabalhos não tinham objetivo de expô-los. Para os Acórdãos, percebeu-se que as causas variam e são específicas quanto ao que sucedeu, mas tem semelhança com o exposto nos estudos de caso, que poderia facilmente ser aplicado.

Dessa forma, fazendo a observação de causa e consequência por meio do uso da lógica, contemplou-se que: receitas não comprovadas e não contabilizadas,

empréstimos de sócios ou terceiros sem comprovação, mistura de contas entre pessoa física e jurídica, ocultação de vendas, falta de baixa no passivo, dividendos distribuídos informalmente e desorganização e falta de documentos; são contextos que apresentam quadros discutidos durante todo o estudo, bem como nas situações elencadas, e através destes é possível ter melhor entendimento e elaborar conclusões da realidade retratada na pesquisa.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DE RESULTADOS

A partir das situações apresentadas perceberam-se quadros variados de ações que causaram efeitos nas disponibilidades, e estes resultaram em aplicação de presunção legal e conseqüentemente geraram multas e juros, esses efeitos tributários acarretaram desembolsos extras para a empresa, algo que poderia vir a afetar suas finanças e até mesmo causar falência.

Em relação aos efeitos dessas transações, elas causam na contabilidade distorções, pois foram expostas informações diferentes da realidade e provocam incerteza da veracidade da informação. Para a auditoria fiscal, em alguns casos, as informações que geraram desconfiança foram retiradas e observaram-se o que ocorreu após isso, como é o caso da reconstituição do caixa.

Mediante a observação dos efeitos decorridos nas informações contábeis, encontrados pela utilização das técnicas de auditoria, embasada com auxílio da documentação que dá respaldo para esta, é possível inferir sobre a idoneidade das demonstrações contábeis da empresa. Não obstante o mesmo aplica-se ao caixa, e detectando dessa maneira as irregularidades, como foi exibido nas situações. Com base nisto, a fiscalização efetuou os procedimentos necessários para aplicar as presunções legais listadas no quadro para cada causa e efeito decorrido no caixa.

A seguir apresentaremos, com mais detalhes, cada uma das situações analisadas.

4.1 SITUAÇÕES CONCRETAS

4.1.1 Situação I

No Acórdão do CARF nº 1402-003.925, uma empresa de turismo fez a aquisição de moedas estrangeiras de seus clientes, como faz parte da sua atividade, e não efetuou o registro das mesmas. Dito isto deu-se a discussão sobre um cenário de recursos não comprovados. Através de informação advinda do Banco Central do Brasil, o fisco intimou o contribuinte a explicar a origem de recursos pelos quais fez a aquisição e juntamente demonstrar em que momento da escrituração estavam contabilizados os fatos.

O empresário, entretanto, não conseguiu provar a contabilização das operações, juntamente com a origem dos recursos, alegou inicialmente não ter localizado os elementos citados e posteriormente alegou que os documentos estavam apreendidos sob posse da Polícia Federal. Então realizou-se o procedimento de reconstituição do caixa, cruzando os dados obtidos, ocasionando a retirada da quantia em questão para fins de obter a real situação. Destarte, verificou-se que após o ajuste existia saldo negativo na referida conta.

Em consequência, pela não contabilização da saída de caixa e a falta de explicação por parte do contribuinte, originou a presunção de omissão de receitas para quando encontra-se saldo credor nesta conta, permitindo nesse caso que a autoridade fiscal faça o arbitramento, utilizando como base a quantia encontrada após os ajustes, acrescentados de multa e juros.

O respaldo para a aplicação da referida autuação se deu por meio do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), art. 281, inciso I; que foi revogado pelo Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018), art. 293, inciso I; respaldado também pelo Decreto Lei nº 1.598/77, art 12, § 2º. Confirmando dessa maneira a validade da multa aplicada.

4.1.2 Situação II

Uma situação registrada em uma decisão do CARF, por meio do Acórdão nº 1401-003.818, tratou de um quadro em que uma prestadora de serviços e incorporadora, foi submetida a um processo de fiscalização por parte de auditores fiscais da Receita Federal. O cenário da fiscalização discorreu sobre algumas irregularidades encontradas na contabilidade em que foram aplicadas as presunções legais, servindo como base para a autuação.

A parte que se relaciona mais diretamente a este estudo é quanto a pagamentos não comprovados ou sem causa. Destarte, para início da devida análise, foram solicitados os documentos comprovantes das transações, e assim a empresa disponibilizou dos seu Livro Caixa e os extratos bancários da Caixa Econômica Federal, Banco do Bradesco e Itaú. Os citados extratos não se encontravam em formato adequado e, portanto, viu-se como procedente a solicitação do padrão correto.

Os procedimentos elaborados no caixa geral da empresa se iniciaram pelos bancos, sendo concentrados nos créditos advindos de terceiros, para isso foram

desconsideradas as saídas de dinheiro e demais operações, afim de obter melhores resultados, desta forma foram identificados diversos pagamentos sem a identificação de causa e dos beneficiários. Para os débitos com as mesmas observações dos créditos analisados foi elaborada uma outra planilha, o contribuinte apresentou apenas parcialmente à documentação solicitada que apoiasse suas alegações.

Dentre as entradas e saídas de recursos, a firma apresentou a justificativa de contrato de mútuo (espécie de empréstimo) entre empresas que constavam os mesmos sócios ou não, e os respectivos documentos, entretanto foi julgado pelos agentes que o contrato não se tratava de documentação legítima e idônea, visto que na conferência do livro caixa, as transações não estavam contabilizadas em conformidade com o extrato, todos os contratos de mútuo tiveram início na mesma data e foram construídos na mesma forma e prazo.

Além disso, por algum motivo o contrato firmado com uma das empresas, apresentava o CNPJ de outra firma e esta também firmou o mesmo acordo. A autuada ainda mantinha a captação recursos ao mesmo tempo em realizava empréstimos, logo pondo em questão a lógica da necessidade de captação do recurso. Apesar da justificativa, o apresentado não explicava todas as operações ocorridas, uma vez que algumas operações estavam vinculadas a outras pessoas físicas e jurídicas, diferente das expostas, e assim abrindo espaço para a presunção legal por pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa.

A autuação por parte das entradas de numerário recebidas, foram entendidas a presunção por meio dos artigos 287 e 528 do RIR/99, posteriormente revogados pelos artigos 299 e 296 do RIR/2018(Decreto Lei, artigos 296 e 299). Enquanto as quantias de saídas ficaram respaldadas pelo artigo 674 do RIR/99, que também consta na Lei 8.981/95, Art. 61, caput.

4.1.3 Situação III

O Acórdão do CARF nº 1401-003.291, expressa sobre circunstâncias apresentadas como as apresentadas no parágrafo anterior, em que decorreu-se uma fiscalização sobre uma indústria, e logo foi intimada a apresentar, referentes aos anos-calendário de 2007 e 2008, os livros contábeis, outros livros de registros, como saídas, entradas e apuração de impostos, comprovantes de transações, extratos bancários e arquivos digitais, além de posteriormente os auxiliares da conta caixa e bancos.

Mediante estes, constatou-se que em alguns momentos o montante presente em caixa se encontrava negativo, mas que no fim do mês aconteciam lançamentos contábeis a débito que tornavam o saldo positivo novamente.

Dado que não houve nenhuma explicação por parte do empresário, foram desconsiderados os lançamentos efetuados no fim dos meses de abril e maio do ano-calendário de 2007, e, portanto, a quantia credora do mês quatro foi de R\$ 491.963,80 e a do mês subsequente de R\$ 1.456.341,50. Considerando ainda que o montante do último mês absorveu o do mês anterior, pode-se entender que o valor para fins de aplicação da omissão de receitas por caixa credor e os respectivos acréscimos é o encontrado em maio daquele ano.

Essas ações retratadas constituíram hipótese para aplicação do Decreto Lei 9.580, art. 293, inciso I, sobre a verificação do caixa credor. Entretanto, pode ainda dar cabimento para a aplicação de outras presunções, como a Lei 8.846/94, Art. 2º, pela ausência de emissão de nota fiscal, e a Lei 1.598/77, Art. 12, § 3º, por conta do capital adicionado à companhia sem origem comprovada.

4.1.4 Situação IV

Outro quadro que pode apresentar presunções legais verificadas pelo caixa fictício é quanto aos recursos advindos de sócios sem comprovação. No Acórdão do CARF nº 1301-003.627, o processo discorreu sobre essas circunstâncias, nas quais uma firma tributada pelo Simples Nacional, foi autuada em razão da falta de comprovação do ingresso de dinheiro.

Para a apuração do acontecido, verificou-se as receitas informadas para fins de apuração dos impostos pelo contribuinte, em comparação com a contabilidade baseada nas documentações concedidas, dessa forma notou-se que apresentavam inconsistências nesse meio que representavam uma entrada de recursos incompatível com a quantia apresentada, portanto identificou-se posteriormente como um suprimento feito pelo sócio. Entretanto não houve nenhuma apresentação de papeis que atestasse o registro de origem regular e suficiente, que desse apoio ao empréstimo sucedido do sócio para a firma ora afirmado dando explicação da operação.

Para tentar ainda sobressair-se da situação, foi apresentado contrato de mútuo mas este não continha o registro em cartório, o que colocava em questão a sua

veracidade. A declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física por parte do proprietário correspondente ao ano calendário da fiscalização foi retificada após o início da fiscalização, dessa maneira não podendo ser considerada para como legítima, e mesmo que esta fosse aceita para fins de comprovação, ainda não justificava recurso suficiente para efetuar o valor empréstimo, dando indícios de omissão de receitas.

Então aplicaram as presunções sobre os dispositivos da Lei Complementar 123/2006, artigo 34 e RIR/99, Art. 282 (Decreto Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, §3º, e Decreto Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II). O primeiro dispõe sobre casos para o Simples Nacional de omissão de receitas, uma vez que esse formato tem como característica o pagamento de vários tributos em guia única, para essas circunstâncias deve-se observar a legislação dos impostos e contribuições contidos nele. Portanto, observa-se a presunção disposta no segundo dispositivo em que se caracteriza a ocultação de receita provada com base nos recursos de caixa fornecidos.

4.1.5 Situação V

Pela necessidade de sobrevivência ou até mesmo alimentando o sonho de ser um grande empresário, são abertos vários empreendimentos e por conta disso por vezes estes têm à sua frente pessoas com pouco entendimento frente à administração, logo estão sujeitos a cometer equívocos do ponto de vista legal e comprometer a empresa, além de não dar a devida importância para a contabilidade como ferramenta informacional. Dessa maneira algo que pode facilmente ocorrer é o pagamento de dívidas ou recebimentos particulares, por meio da firma e vice-versa.

Empresas de menor porte e com características familiares tem propensão a ocorrer fatos como o acima citado, como constatou o estudo feito por Oliveira, *et al.* (2016), que aplicou questionário em empresas do ramo de materiais de construção em Manhuaçu – MG. Dentre as empresas submetidas, 44,45% tem mais de 10 anos, 11,11% tem de 6 a 10 anos, 33,33% tem de 2 a 5 anos e 11,11% tem de 6 meses a 1 ano. Em relação à quantidade de sócios, elas dispõem de 1 ou 2 sócios em que 77,78% administram a empresa e 22,22% um familiar que gerencia. Quando questionados a respeito de retiradas por *pró-labore*, 55,56% destes responderam que recolhem de acordo com o lucro, enquanto 38,89% afirmou utilizar as retiradas

mensais.

Ainda sobre a retirada mensal via *pró-labore*, 27,78% respondeu fazer retirada por fora deste, e 50% dessa parte afirmou não devolver o recurso à entidade. Em razão de pagar contas pessoais nas contas empresariais, 55,56% afirmaram fazer uso da prática. Questionados sobre a prática contrária, de pagamentos de contas empresariais com recurso dos sócios, 61,11% confirmaram fazê-lo.

Portanto, nestas circunstâncias, essas contas podem aumentar ou baixar o valor do caixa em relação ao real, dependendo da quantidade usada do recurso de um para o outro, podendo até mesmo gerar o estouro do caixa em algum momento, ocasionando uma fragilidade em um ambiente de auditoria fiscal decorrido na empresa. Uma vez que ocorrido tal cenário, deve ter a documentação idônea e legítima das operações.

Em razão do apresentado, o contexto em que estão as situações abrem presunção em virtude de pagamentos sem causa e a beneficiários não identificados, esta se encontra respaldada pela Lei 8.981/95, Art. 61, *caput*, que obriga o pagamento de 35% do Imposto de Renda, com retenção pelo pagador, sujeito ainda ao acréscimo de multas e juros.

4.1.6 Situação VI

Um estudo de caso realizado no setor calçadista na cidade de Patos – PB, por Moraes (2014), verificou a prática de mistura de contas pessoais e empresariais de uma empresa de pequeno porte. No estudo constatou que o empresário acumula diversas funções dentro da firma, desde o operacional até o estratégico, tendo em vista que se tem apenas dois funcionários.

Na entrevista feita junto ao proprietário, constatou-se que existe a mistura de contas da pessoa física e jurídica. Atrelada a esta prática, o estudo ainda cita a desorganização e o problema informacional gerado por isso, uma vez que a contabilidade não terá utilidade por se encontrar inexata. O empresário chegou ainda a afirmar que sempre que precisa, utiliza os recursos da firma para pagar as contas pessoais.

Para essas práticas adotadas, no âmbito tributário, existem situações previstas em lei que dependendo da forma como ocorrem as operações citadas, podem ocasionar presunção legal para omissão de receitas, que é o caso do

dispositivo da Lei 8.981/95, Art. 61, *caput*. Este que obriga o recolhimento de 35% do valor sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No decorrer do presente trabalho, buscou-se identificar os efeitos causados por caixa fictício no âmbito tributário, por meio de presunções legais. A escolha desta conta para evidenciação foi feita devido ao seu alto grau de liquidez, juntamente com seu grande volume de transações, e em consequência disso ser bastante visada por auditores em geral.

Durante a fundamentação teórica, apresentou-se o conteúdo para o bom entendimento do estudo, bem como para o seu desenvolvimento. No tópico de presunções legais, elencou as leis que dispõe sobre a legislação tributária de problemas que podem vir a envolver o caixa, bem como ser descoberto através da auditoria dele. Além disso, foram buscados estudos de áreas relacionadas que corroboraram de forma a demonstrar a relevância deste tema, tal como situações concretas que tem relação direta com o objetivo deste estudo.

Através da carga teórica apresentada no referencial em conjunto às situações expostas, pôde-se inferir que existem diversas situações em que a auditoria tributária, num âmbito de fiscalização, consegue aumentar drasticamente a desconfiança e logo rastrear transações indevidas, que acarretam em aplicação de presunções legais para as empresas e seus sócios. Dessa forma, dando indícios suficientes para inferir da importância desta conta durante esses trabalhos, assim como a observação da relevância dela por parte dos contadores na elaboração das demonstrações.

Então, o trabalho apresentou por fim, situações com efeitos tributários e suas causas, que foram e podem ser gerados por distorções no caixa, dando espaço para a aplicação das presunções legais apontadas e conseqüentemente gerar multas e juros para as empresas, que por ser um gasto não previsto pode ocasionar um problema financeiro, levando até mesmo à falência, desta maneira evidenciando a relevância desse subgrupo para os trabalhos de auditoria fiscal.

Ressalta-se ainda a dificuldade de encontrar situações concretas de empresas que foram punidas durante fiscalizações, em virtude da exposição que pode ficar sujeita em detrimento disto.

No campo acadêmico, pouco se estuda sobre as interferências da auditoria tributária, visto pela dificuldade em achar livros sobre tal campo. Entretanto, podem ser encontrados estudos sobre irregularidades nas empresas, além das dificuldades da profissão pela relação entre empresa e contador devido à organização, falta de

documentação, entre outros, mas esses raramente fazem a conexão com esse campo.

Isto posto, como sugestão para pesquisas futuras, indica-se fazer estudos de casos relacionados a entidades que passaram por fiscalizações e tiveram como base para autuação as presunções legais apresentadas.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: abordagem moderna e completa. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

APPOLINÁRIO, Fábio. **Metodologia Científica**. São Paulo: Cengage, 2016. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522122424/cfi/0!4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 05 Set. 2019.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

_____. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

BRASIL. **Decreto Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a Legislação do Imposto Sobre a Renda. Brasília: Planalto, [1977]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm. Acesso em: 11 mar. 2020.

_____. **Decreto Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978**. Altera a legislação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e dá outras providências. Planalto. Brasília, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del1648.htm. Acesso em: 12 mar. 2020.

_____. **Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Planalto. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm. Acesso em: 15 mar. 2020.

_____. **Decreto 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Planalto. Brasília, 26 de março de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm. Acesso em: 15 mar. 2020.

_____. **Lei nº 8.846, de 2 de janeiro de 1994**. Dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e o arbitramento da receita mínima para efeitos tributários, e dá outras providências. Brasília: Planalto, [1994]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8846.htm. Acesso em: 11 ma. 2020.

_____. **Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1955**. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Brasília: Planalto, [1955]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm. Acesso em: 11 mar. 2020.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília: Planalto, [2002]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm. Acesso em: 05 set. 2019.

_____. **Lei Complementar nº 123, 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto

Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Brasília: Planalto, [1978]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 11 mar. 2020.

_____. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1402-003.925 . 1ª Seção de Julgamento. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária.** Processo nº 10380.008574/2009-07. Relator: Paulo Mateus Ciccone. 11 de jun. de 2019. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 13 mar. 2020.

_____. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1401-003.818. 1ª Seção de Julgamento. 4ª Câmara. 1ª Turma Ordinária.** Processo nº 15504.721971/2017-40. Relator: Cláudio de Andrade Camerano. 16 de out. de 2019. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 13 mar. 2020.

_____. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1401-003.291. 4ª Câmara. 1ª Turma Ordinária.** Processo nº 19311.720385/2011-19. Relator: Luiz Augusto de Souza Gonçalves. 21 de mar. de 2019. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 14 mar. 2020.

_____. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1301-003.627. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária.** Processo nº 11634.720254/2013-31. Relator: Nelso Kichel. 12 de dez. de 2018. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 14 mar. 2020.

_____. Receita Federal do Brasil. **Sistema Público de Escrituração Digital.** Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br>. Acesso em: 08 set. 2019.

CREPALDI, Guilherme S.; CREPALDI, Silvio A. 1. ed. **Auditoria Fiscal e Tributária.** São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. 2. ed. **Auditoria Fiscal e Tributária.** São Paulo: Saraiva, 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Conceitual Básico (R1):** Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. 2011. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf. Acesso em: 05 set. 2019.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 03 (R2):** Demonstração dos Fluxos de Caixa. 2010. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/183_CPC_03_R2_rev%2013.pdf. Acesso em: 05 set. 2019.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1):** Apresentação das Demonstrações Contábeis. 2011. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2013.pdf. Acesso em: 05 set. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 2014/ITG2000(R1) de 12 de dezembro de 2014.** Altera a Interpretação Técnica ITG 2000 que dispõe sobre escrituração contábil. Disponível em: [http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/ITG2000\(R1\)](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/ITG2000(R1)). Acesso em: 07 set. 2019.

CORREIA, André Luiz Vieira. **Prevenção e detecção de erros e fraudes em caixa:** um estudo de caso em uma empresa do ramo alimentício. 2010. Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2011. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/127026/Contabeis294135.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 10 mar. 2020.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia.** 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502636552/cfi/4!4/4@0.00:11.4>. Acesso em: 15 mar. 2020.

FARIA, Ana C.; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José C. **Introdução à Teoria da Contabilidade:** para graduação. São Paulo: Atlas, 2018.

FREITAS, Ernani C.; PRODANOV, Cleber C. **Metodologia do Trabalho Científico:** Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. Disponível em: [https://books.google.com.br/books?id=zUDsAQAAQBAJ&printsec=frontcover&dq=inauthor:"Cleber+Cristiano+Prodanov+e+Ernani+Cesar+de+Freitas"&hl=pt-BR&sa=X&ved=0ahUKEwjy2de07qnkAhUSwlkKH RtSD6AQ6AEIKTAA#v=onepage&q&f=false](https://books.google.com.br/books?id=zUDsAQAAQBAJ&printsec=frontcover&dq=inauthor:). Acesso em: 05 set. 2019.

GOMES, Luiz F. A. M.; GOMES, Carlos F. S. **Princípios e Métodos para Tomada de Decisão:** enfoque multicritério. 6. ed. São Paulo : Atlas, 2019.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de balanços.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

LEMOS, José S. **A Importância do caixa na auditoria fiscal.** Mestrado em Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Humanas de Vitória, Vitória, Espírito Santo, 2000. Disponível em: https://internet.sefaz.es.gov.br/informacoes/arquivos/publicacoes/publicacao_07.pdf. Acesso em: 12 mar. 2020.

LIMA, Letícia de.; et al. Auditoria Externa das Disponibilidades: Estudo de Caso de uma Empresa do Ramo Farmacêutico. *In: ENCONTRO CIENTÍFICO E TECNOLÓGICO.* 12. 2015. Toledo. **Anais Eletrônicos** [...]. Toledo: Faculdade Sul Brasil, 2015. 12 p. Disponível em: https://fasul.edu.br/projetos/app/webroot/files/controle_eventos/ce_producao/20161018-210409_arquivo.pdf. Acesso em: 08 set. 2019.

MARTINS, Orleans Silva. A importância da auditoria contábil das disponibilidades nas entidades. **Qualitas Revista Eletrônica**, Campina Grande, v. 2, n. 6, jan. 2007. Disponível em: <http://revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/view/112/91>. Acesso em: 08 set. 2019.

MORAIS, Ana Paula Araújo Bezerra de. **Mistura de contas pessoais e empresariais em uma micro empresa do setor calçadista na cidade de Patos - PB.** 2014. 26 f.

TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Estadual da Paraíba, Patos, 2014. Disponível em: <http://dspace.bc.uepb.edu.br/jspui/bitstream/123456789/5472/1/PDF%20-%20Ana%20Paula%20Ara%20c3%20bajo%20Bezerra%20de%20Morais.pdf>. Acesso em: 08 set. 2019.

OLIVEIRA, Erondina D. M. Princípio da entidade versus empresários: um estudo de sua prática nas empresas de materiais de construção na cidade de Manhauçu, MG. *In: Seminário Científico da FACIG, 2.; Jornada de Iniciação Científica da FACIG, 1., 17 e 18 de Novembro de 2016, Munhuaçu, MG. Anais [...].* Munhuaçu: UNIFACIG, 2016.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa RFB N° 1774, de 22 de Dezembro de 2017. Dispõe sobre a Escrituração Contábil Digital (ECD). **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**: seção 1, Brasília, 27 dez. 2017, p. 45. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=88912>. Acesso em: 05 set. 2019.

REIS, Tânia M. S.; CHAVES, Vera V. N. S. **A auditoria fiscal contábil do caixa geral como instrumento de inibição da sonegação fiscal**. 2001. 34 f. Monografia (Especialização) - Curso de Auditoria Fiscal Contábil, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2001. Disponível em: http://www.sefaz.ba.gov.br/scripts/ucs/externos/monografias/monografia_tania_vera.pdf. Acesso em: 08 set. 2019.

SOUSA, Marco Aurélio B.; MOURA, Aline A. Um Estudo Sobre a Aplicabilidade do Princípio da Entidade Contábil em Empresas de Pequeno Porte de Três Lagoas. **Nucleus**; v.13, n. 2, p. 103-118, outubro. 2016. Disponível em: <http://www.nucleus.feituverava.com.br/index.php/nucleus/article/view/1611>. Acesso em: 14 ago. 2019.

TRINTIN, Renan da S.; FAVERO, Hamilton L. Relatório Técnico de Auditoria Realizado na Área de Disponibilidades da Empresa ABC – Um Estudo de Caso. **Revista de Pós-Graduação Faculdade Cidade Verde**, v. 1, n. 1, p. 96-142. 2015. Disponível em: <https://www.revista.unifcv.edu.br/index.php/revistapos/article/view/5>. Acesso em: 04 mar. 2020.